تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية
(دراسة ميدانية)

د. سليمان الدلاهمة*

* مدير فرع جامعة القدس المفتوحة، المملكة العربية السعودية.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية، والعوامل التي تحد من تطبيقها. ولتحقيق أهداف البحث، وزعت استبانة على ١١٠ من ١٢٣ من المستشفيات الخاصة السعودية، وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة ٩٠ استبانة أي بنسبة ١, ٧٣٪ من مجتمع الدراسة.

وأظهرت نتائج الدراسة أن ١٠, ٧٢٪ تقريباً من المستشفيات الخاصة السعودية تطبق محاسبة المسؤولية، بينما باقي العينة تطبق محاسبة المسؤولية بدرجة أقل. وحوالي ١٧, ٧٨٪ من المستشفيات الخاصة السعودية التي تطبق محاسبة المسؤولية يُحّددُ فيها مراكز للمسؤولية، وما يقارب ٧٢, ٦٦٪ من المستشفيات الخاصة السعودية لديها موازنات تخطيطية، وتقارير أداء لكل مركز:

وأوصت الدراسة بما يأتي: -

- العمل على تطبيق محاسبة المسؤولية ومقوماتها في المستشفيات الخاصة السعودية بالشكل السليم.
- إيجاد نظام حوافز للعاملين في المستشفيات الخاصة السعودية لحثهم على الوصول إلى الأداء المخطط.
- إيجاد نظام محاسبي يقوم بتوزيع الأصول المشتركة في حال قيام أقسام عدة بالاستفادة منها.

Abstract

This Study aimed at exploring the extent to which applying the responsibility accounting in Saudi Private Hospitals and the factors that limit its application. To achieve this objective, the researcher distributed a questionnaire to 110 Saudi Private Hospitals. The response rate was 73.1% of the population.

The study revealed that:-

- *Around 72.10% of the Saudi private hospitals apply the responsibility accounting and its essentials, while the rest of the sample applies it with less degree.*
- *About 78.17% of the Saudi private hospitals which apply accounting responsibility have specific responsibility centers.*
- *Nearly 66.72% of the Saudi private hospitals have budgets and performance reports for each center.*

The study recommended the following:-

- *The importance of applying the Responsibility Accounting essentials appropriatly.*
- *To have a motivation system to urge employees in order to achieve planned performance.*
- *To have an accounting system to distribute the common assets among the different departments that are likely to benefit from it.*

تمهيد:

تقترن عملية الرقابة بالمساءلة في كل المنظمات، حكومية أو غير حكومية، هادفة للربح أو غير هادفة للربح، وتهدف إلى التحقق من قيام كل مسؤول بمسؤولياته الوظيفية، ومدى نجاحه في تحقيق الأهداف المحددة لإدارته. وإذا لم تحدد المسؤولية عن الأداء، ولم تقترن الرقابة بمحاسبة المسؤولية عن الأداء، فإن جميع الجهود المبذولة والإجراءات التنظيمية ستكون دون جدوى ولا قيمة لها. وعليه تعدّ محاسبة المسؤولية جوهر عملية الرقابة في مجال التنظيم المحاسبي، حيث تهدف إلى توضيح العلاقات المختلفة بين الأشخاص المسؤولين في مختلف المستويات الإدارية التي يتضمنها الهيكل التنظيمي الإداري للمنشأة حيث تتم المفاضلة بين أسلوبين لإعداد الهيكل التنظيمي: أحدهما الهيكل التنظيمي الرأسي ويتبع فيه أسلوب المركزية في الإدارة، والآخر الهيكل التنظيمي الأفقي ويتبع فيه أسلوب اللامركزية في الإدارة. (الوابل، ٢٠٠٥).

ومحاسبة المسؤولية باعتبارها مفهوماً عاماً هي أداة من أدوات الرقابة وتقييم الأداء، وتعتمد على تبويب التكاليف والإيرادات تبعاً لمراكز المسؤولية في الوحدات الإدارية، ومن ثم وجود موازنات تخطيطية لكل مركز من تلك المراكز من أجل موازنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط، وتحليل الانحرافات، وأخيراً إعداد تقارير الأداء لمراكز المسؤولية في المؤسسة (أبو زيد، ٢٠٠٢).

إن الهدف من عملية تقسيم المستويات الإدارية في المنشأة إلى مراكز مسؤولية هو حصر التكاليف والإيرادات التي تخص القسم في مكان واحد أو مركز محدد، ويكون له مدير واحد مسؤول عن اتخاذ القرارات التي تؤثر على التكاليف والإيرادات في المركز (سفيان والشرع ٢٠٠٢) ويمثل رئيس مجلس الإدارة أعلى مركز في الهيكل التنظيمي للوحده الاقتصادية، وهو بدوره يمنح الصلاحيات والسلطات كافة لمدراء مراكز المسؤولية الذين يلونه في الهيكل، ويلي رئيس مجلس الإدارة الإدارات العامة الأخرى في الوحده الاقتصادية (نور، ٢٠٠٥). وتقسم مراكز المسؤولية تبعاً للنشاطات التي تقوم بها من حيث التكاليف والإيرادات إلى مراكز تكلفة ومراكز إيراد ومراكز ربحية ومراكز استثمار.

مشكلة الدراسة:

إن تعدد الطرق المحاسبية المقبولة التي يمكن تطبيقها، وتزايد حجم المؤسسات، وتعدد

الأقسام والإدارات داخل المؤسسة الواحدة يتطلب وجود نظام رقابي ناجح يقوم كخطوة أولى بتقييم الأداء، ومن ثم تحفيز العاملين على القيام بالعمل المخطط والمطلوب منهم في الموازنات التخطيطية (نور، ٢٠٠٥).

وتتمثل مشكلة الدراسة في الأسئلة الآتية:

- هل يتم تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية؟
- هل هناك إمكانية وجود تحديد لمراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة في المستشفيات الخاصة السعودية؟
- كيف نتعرف على الأنظمة التخطيطية والرقابية، ومدى ربط الأداء المخطط بمركز المسؤولية.

أهمية الدراسة

تتناول هذه الدراسة مدى تطبيق محاسبية المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية، وتبرز أهمية هذه الدراسة من خلال النقاط الآتية: -

- الوقوف على مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في جزء مهم من قطاع الخدمات الصحية، وهي المستشفيات الخاصة السعودية.
- إلقاء الضوء على أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية ودورها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
- بيان دور محاسبية المسؤولية في الرقابة والأداء في المستشفيات (الإدارات والموظفين).
- إن تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمستشفيات الخاصة السعودية.
- إن تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة في المستشفيات الخاصة السعودية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية.

- بيان أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على وظائف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في المستشفيات الخاصة السعودية .
- بيان العوامل التي تحد من تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية .
- بيان أن تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي إلى وجود علاقات واضحة بين الأقسام والإدارات في المستشفيات الخاصة السعودية .

الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: الإطار النظري:-

مفهوم محاسبة المسؤولية :

هناك عدة تعريفات لمحاسبة المسؤولية منها :

– **محاسبة المسؤولية:** وهي نظام يقوم بتجميع تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود في المنشأة وإعدادها بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز (أبو نصار ، ٢٠٠٣ ، ص ٥١٨) .

– محاسبة المسؤولية هي الأدوات والمبادئ المختلفة المطبقة من طرف المحاسبة الإدارية لتقييم أداء العاملين وأقسام المؤسسة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة ككل ***(Hilton,1999 P484).***

– محاسبة المسؤولية هي نظام للمعلومات المحاسبية يقوم على دراسة البيانات المحاسبية وتحليلها وعرضها بشكل معين من خلال تقرير المسؤولية بما يحقق الفاعلية بالرقابة وتقييم الأداء ، وبما يتبعها من اتخاذ قرارات تركز عليها الإدارة في وضع خطط التشغيل ومتابعة تنفيذها أولاً بأول ***(Garrison and Eric. ,2003 P327)***

يتبين من ذلك أن محاسبة المسؤولية تهتم بتصميم النظام المحاسبي بحيث يمكن تجميع التكلفة الخاصة بكل مركز وقياسها ، واتخاذ القرارات مما يسهل عمليات إجراء الرقابة وتطبيقها .

أما مراكز المسؤولية فقد عرفها ***(Horngren and Srikant,2003 P198)*** بأنها القسم في المنظمة الذي له صلاحية توليد التكاليف والسيطرة عليها ، وتحقيق الإيرادات ، والقيام بالاستثمار في الأصول .

وتقسم دوائر وأنشطة المنشأة إلى أربعة مستويات من مراكز المسؤولية هي : -

١- مركز التكلفة Cost Center

تمثل هذه المراكز الأقسام أو الوحدات من المنشأة التي لا تولد إيراداً بشكل مباشر بل تقوم بتقديم الخدمات للمراكز أو الأقسام الأخرى في المنشأة لتقوم بعملها ومن ثم توليد الإيراد. فهي لا تنتج سلعة أو خدمة تقدم للسوق، وإنما تقدم الخدمات والسلع التي تستفيد منها الأقسام الأخرى في المنشأة. ومثال هذه المراكز كل من قسم الصيانة والعملاء، وقسم النظافة الموجود في المستشفيات، وقسم مراقبة الدوام، وقسم الحراسة والأمن الداخلي (أبو نصار، ٢٠٠٣).
والغاية الأساسية من ربط محاسبة المسئولية بمراكز التكلفة الرقابة على التكاليف التي تقوم هذه الأقسام أو المراكز بتوليدها هي التأكد من عدم وجود هدر أو إسراف.

٢- مركز الإيراد Revenue Center

وهو القسم في المنشأة والمسؤول فقط عن الإيرادات التي يحققها. ويكون مدير هذا القسم مسئولاً فقط عن الإيرادات التي حققها قسمه، ويقوم القسم عادة بتوليد مجموعة من التكاليف، حتى لو كانت الرواتب ومصاريف المكان فقط.
يكون مركز المسئولية هذا مسئولاً بصورة مباشرة عن الإيرادات والتكاليف الناجمة عن ممارسة هذا المركز لأنشطته وأعماله. وبهذا يتعدى هذا المركز المركز السابق بمسئوليته عن الإيرادات، وبعض التكاليف التي تخص القسم ويسيطر عليها، ويسيطر مدير هذا المركز بدوره على أصول المركز الذي يديره. ومن الأمثلة على هذا القسم في المستشفيات قسم إدخال المرضى ومحاسبتهم. (ظاهر ٢٠٠٢).

٣- مركز الربحية Profit Center

هو عبارة عن مركز مسؤول يحاسب المسؤول عنه المدير عما يحدث به من تكاليف وما يحققه من أرباح، وتوجد ثلاثة معايير يمكن في ضوئها الأخذ بفكرة مركز الربحية : -

- أن يتوافر في المنظمة مركزان أو أكثر، يمكن قياس إيرادات وتكاليف كل منهما بشكل منفصل.
- أن تتوافر لإدارة كل مركز القدرة على الرقابة والتحكم بالتكاليف والإيرادات، وأن يصاحب ذلك مساءلة حقيقية.
- التقرير عن أداء هذا المركز دورياً.

ومن الأمثلة على هذا المركز في المستشفيات : قسم الطوارئ ودائرة المشتريات والكفتيريا التي تتعامل كلها مع المراجعين والموظفين (ظاهر ، ٢٠٠٢) .

٤- مركز الاستثمار Invest ment Center

يمثل مركز الاستثمار الوحده الإدارية المسؤولة عن الإيرادات والنفقات والاستثمارات ، ويتطلب الأمر في هذا المجال ولأغراض المساءلة معرفة الأصول المستثمرة في كل قسم ، والعائد الناجم عنها ، وموازنة تلك العوائد لمعرفة الأقسام الأكثر عائداً في ظل ظروف المنافسة ***(Horngren, 1991)***

الموازنات ومحاسبة المسؤولية

تعد الموازنة خطة مفصلة للتعبير في صيغ كمية أو رقمية أو كليهما معاً عن أنشطة معينة ، فهي أداة مهمة تعطي رؤيا واضحة لإدارة المنظمة من أجل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

وقد عرف (Smith ، ١٩٩٨) الموازنة بأنها تعبير كمي أو رقمي عن خطة الأعمال وتساعد في تحقيق التنسيق والرقابة .

وعرفها(Hilton ، ١٩٩٩) بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات المنشأة خلال فترة الموازنة ، وهي تمد المنشأة بتقدير لأرباحها الكلية وللأرباح المتحققة بوساطة كل قسم من الأقسام عن طريق تجميع المبيعات والمصاريف وإدراج جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التي تنظمها أي ميزانية فرعية .

من خلال التعريفات السابقة يتبيّن لنا أن الموازنة تعني خطة مستقبلية لجميع أنشطة المنشأة وأقسامها .

أهمية محاسبة المسؤولية:

تنبع أهمية محاسبة المسؤولية من كونها جزءاً من نظام الرقابة الداخلية ، الذي يخدم عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المتاحة في المنشأة لتحقيق كل من الكفاءة والفاعلية ، وكذلك كونها أداة من أدوات تقييم أداء الأقسام في المنشأة . وما لها من دور في إبراز مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف المنشأة (جبريل ، ١٩٩٩)

مقومات (أساسيات) محاسبة المسؤولية:

١- وجود هيكل تنظيمي واضح وشامل للمنشأة.
٢- تحديد مراكز اتخاذ القرارات في التنظيم وسلطة كل منها في التأثير على مستويات الأداء المختلفة.
٣- حصر عناصر التكاليف التي يمكن لكل مركز من مراكز المسؤولية التحكم في مقدارها والتي تكون بالتالي خاضعة لسلطته، ومن ثم يعتبر مسؤولاً عنها.
٤- إعداد الخطط على أساس مراكز المسؤولية، وتحديد الهدف المطلوب تحقيقه من كل مركز مع وضع معايير محددة وواضحة لكيفية تقييم الأداء.
٥- تجميع البيانات عن الأداء الفعلي على أساس مراكز المسؤولية.
٦- إعداد تقارير الأداء على أساس هرمي بحيث تتدفق من أسفل إلى أعلى.
(LALL and Ain 2006, P948)

خصائص محاسبة المسؤولية:

- أحد أساليب المحاسبة الإدارية، وهي أداة للرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية.
- ينتج عن محاسبة المسؤولية إصدار تقارير عن أداء مراكز المسؤولية تقدم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة.
- تعتمد محاسبة المسؤولية على الموازنات التخطيطية.
- ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي في الوحدة الاقتصادية من حيث تحديد الأقسام باعتبارها مراكز للمسؤولية (Banerjee، ٢٠٠٧ PP ٥٧٧-٥٨٠)

ثانياً: الدراسات السابقة:

رغم كثرة الدراسات التي تناولت موضوع محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة أو في المؤسسات الحكومية إلا أن الباحث لم يعثر - في حدود علمه - على أية دراسة عربية أو أجنبية تناولت محاسبة المسؤولية في المستشفيات (القطاع الصحي) وسنلقي الضوء على مجموعة من الدراسات التي تناولت موضوع محاسبة المسؤولية:

قام (الشامي، ١٩٩١) بدراسة هدفت إلى محاولة تطوير محاسبة المسؤولية وابراز أهميتها نظاماً للمعلومات والرقابة وتقييم الأداء في ظل المفهوم الحديث للتنظيم من خلال دراسة نظرية

في إطار المحاسبة الإدارية، وإن محاسبة المسؤولية أداة مهمة لمساعدة المديرين باعتبارها أحد أساليب المحاسبة الإدارية، كما هدفت الدراسة إلى بيان أن محاسبة المسؤولية تجعل البيانات والمعلومات المالية والإحصائية أكثر صلاحية ومواءمة لإعداد الموازنات التخطيطية على المستويات الإشرافية المختلفة، وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: -

- إن تطبيق محاسبة المسؤولية يحتوي على كل المقومات التي تجعله نظاماً للرقابة وتقييم الأداء.
- إن نظام محاسبة المسؤولية يعتمد على التقارير الرقابية كنظام للاتصال، يؤدي إلى تدفق البيانات والمعلومات من وإلى المستويات الإدارية المسؤولة عن إعداد الخطط أو تنفيذها، أو عند تقييم الأداء المخطط والفعلي.
- وجود علاقة وثيقة بين التنظيم ونظام محاسبة المسؤولية حيث إن كلاً منهما يهتم ويربط بين الأداء المخطط والفعلي.
- أن نظام محاسبة المسؤولية يقوم من خلال النظام المحاسبي الإداري بتقديم البيانات اللازمة في مراحل التخطيط والرقابة التي تساعد في اتخاذ القرارات وحل المشكلات.

وأوصى الباحث باستمرارية التوازن في علاقات الهيكل التنظيمي للمنشأة، وبين الأفراد المنوط بهم تنفيذ المسؤوليات في المواقع التنظيمية المختلفة.

وتناول (عبد الرزاق، ١٩٩٣) في دراسته التي كان هدفها تحديد مدى استخدام المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي في القرارات الإدارية المتعلقة بكل من وظيفتي التخطيط والرقابة، وبيان أهمية المعلومات المحاسبية المستمدة من التقارير والقوائم المالية للإدارة العليا لغايات اتخاذ القرار والاختيار من بين البدائل المتوافرة. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث أسلوب المسح الشامل بعد أن قام بتوزيع استبانة على عينة الدراسة المنتقاة من مجموعة من الشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن.

وأظهرت نتائج الدراسة أن الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية تستخدم بنسبة ٨٠٪ المعلومات المحاسبية المستمدة من التقارير والقوائم المالية في اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالتخطيط، وأن الإدارة العليا تستخدم بنسبة ٨٥٪ المعلومات المحاسبية المستمدة من الخطط الموضوعة مسبقاً للتعرف على الانحرافات بين الأداء الفعلي والخطط الموضوعة واتخاذ القرارات المتعلقة بوظيفة الرقابة للحد من هذه الانحرافات، كما أفادت الدراسة أن الإدارة العليا تستخدم ما نسبته ٨٣٪ من المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة

بوظيفتي التخطيط والرقابة.

وهدف (Gerald، ١٩٩٥) في دراسته إلى بيان أن تطبيق محاسبة المسؤولية أو المحاسبية بالتفويض تؤدي إلى السيطرة على التكاليف والتحكم بها ومراقبتها والمحافظة على مستويات ثابتة منها، مما يؤدي إلى زيادة مستمرة في العوائد حيث قام الباحث بالدراسة والمقارنة بين النظام الداخلي القديم في شركة Dybold وأثر تطبيق محاسبة المسؤولية كنظام محاسبي جديد في الشركة نفسها، وكشفت الدراسة أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركة أدى إلى زيادة نصيب الشركة من السوق المحلي بنسبة ٦٠٪ وارتفعت المبيعات من ٤٧٦ مليون إلى ٧٦٠ مليون دولار، وأن العوائد زادت من ٩١ سنتاً إلى ٢,٠٩ سنت لكل سهم مما أدى إلى تضاعف سعر السهم لأكثر من ثلاث مرات، وهذا بدوره أدى إلى زيادة ثروة الملاك. وخلصت الدراسة إلى أن القدرة على إدارة العمل زادت، وأن سياسة التعامل مع المبيعات أصبحت أفضل، وكذلك مع المصاريف والمصاريف غير المباشرة. وأن المدراء سعداء بتطبيقهم هذا النظام، وأصبحوا راضين بعملهم وزادت رواتبهم وأعطتهم محاسبة المسؤولية سيطرة ورقابة أعلى وتحكماً أفضل بوظائفهم.

وهدفت دراسة (الطراونة واللوزي، ١٩٩٥) إلى استطلاع آراء الموظفين في الدوائر الحكومية في محافظة الطفيلة في المملكة الأردنية الهاشمية حول واقع الرقابة الإدارية، وكذلك توضيح العلاقة بين الرقابة الإدارية، وأبعاد الدراسة التي تشمل الهياكل التنظيمية والعلاقات الوظيفية والأنظمة والتعليمات الإدارية والوسائل الرقابية المستخدمة، وشملت الدراسة ١٨ دائرة حكومية في محافظة الطفيلة وزعت فيها ١٣٢ نسخة من الاستبانة التي استخدمت أداة لجمع بيانات الدراسة. ولتحقيق أهداف الدراسة طورت ٥ فرضيات صفرية جرى اختبارها إحصائياً، وتبين وجوب رفض جميع الفرضيات. مما أعطى دليلاً على وجود علاقات إحصائية ذات دلالة مهمة بين الرقابة الإدارية وكل من الهياكل التنظيمية والأنظمة والتعليمات والقرارات ووسائل الرقابة الإدارية، وبينت الدراسة أن الرقابة الإدارية يمكن تفسيرها وفهم واقعها باستخدام أي بعد من أبعاد الدراسة المتمثلة في الهياكل التنظيمية، والتعليمات، والأنظمة والقرارات الإدارية ورسائل الرقابة الإدارية المستخدمة.

هدفت دراسة (Wing، ١٩٩٦) إلى توضيح طبيعة نظام محاسبة المسؤولية والمعروف باسم عقود المسؤولية الاقتصادية والمطبق في الصين منذ عام ١٩٨٧ والموازنة بين النظام المخطط والفعلي في الشركة مكان الدراسة، وتوضح الدراسة العوامل التي تؤثر على التقارير التي تنتج من هذا النظام. ودرس الباحث عقود المسؤولية الداخلية المطبقة على ٨٥٪ من الشركات

والمؤسسات المملوكة للدولة في الصين، والتي تطلب من الإدارة الوصول إلى هدف محدد من العوائد والأرباح بعد اقتطاع الضرائب وتكلفة المبيعات.

اعتمد الباحث في دراسته أربع خطوات من نظم الرقابة والتخطيط هي: تأسيس مراكز مسؤولية، ووضع الأهداف، والعمليات الداخلية، وتقييم الأداء.

وأوضحت الدراسة أن عقود المسؤولية الداخلية تتضمن أهدافاً مالية وغير مالية، على المنشأة أو مديري الأقسام تحقيقها، والتي في النتيجة ستحدد مكافأة الفرد والجماعة في مركز المسؤولية ذاك.

وخلص الباحث إلى أن تطبيق نظام قياس الأداء، واستخدام تقارير التفاوت في الأداء، يجب أن توضح العدالة وحقوق الأفراد، التي تؤثر ليس فقط على العوائد والمكافآت المالية، بل على سلوك العاملين مما يدفعهم للحصول على المزيد من العلم والمعرفة والتدريب.

وأوصى الباحث بأنه يجب تطبيق أساليب محاسبة إدارية متقدمة وحديثة في الصين، وخاصة في الشركات والمؤسسات المملوكة للحكومة، وذلك لتطوير كفاءتهم المالية وكفاءة الإدارة.

قام (Keeting، ١٩٩٧) بدراسة ميدانية مكونة من ٧٨ مدير قسم في مؤسسات مختلفة تعمل في الولايات المتحدة الأمريكية هدف فيها إلى تحديد أكثر أنواع المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المديرين في المؤسسات المختلفة، واستخدم الباحث ثلاثة مقاييس لتقييم أداء مديري الأقسام وهي سعر السهم السوقي للمؤسسة، والمقاييس المحاسبية لأداء المؤسسة مثل أرباح المؤسسة وعوائدها أو نسبة العائد على حقوق الملكية، والمقاييس المحاسبية لأداء الأقسام مثل العائد على الاستثمار أو أرباح وعوائد القسم، واعتمدت منهجية الدراسة على أساس أن تقييم مديري الأقسام يتم على أساس عوائد القسم، أو على أساس مستوى المعلومات الخاصة بالمنشاة كلها. وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام المقاييس المحاسبية في تقييم أداء المديرين تزداد وتبرز أهميتها عند وجود علاقة بين عوائد القسم وقيمته، وأن استخدام المقاييس المحاسبية يقلَل من سلطة المدير على القسم، ويقلَل كذلك من صلاحيات المديرين على الأقسام الأخرى، وأن استخدام المقاييس المحاسبية في تقييم أداء المؤسسة لتقييم أداء مدري الأقسام تزداد مع ازدياد حجم القسم بالنسبة لحجم المؤسسة، وأن سلطة المدير على القسم تؤثر على أقسام أخرى غير التي يتولى إدارتها، وأخيراً إن استخدام سعر السهم السوقي لتقييم أداء مدري الأقسام تزداد مع ازدياد حجم المؤسسة، وتقلل من تأثير صلاحيات المدريين الأخرى على مدراء الأقسام الأخرى في المؤسسة.

أجرى (جبريل، ١٩٩٩) دراسته النظرية والميدانية لموضوع محاسبة المسؤولية على ٩٠ شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في السوق المالي، حيث قام الباحث باستخدام أسلوب الاستبانة والمنهج القياسي التحليلي لتحقيق أهداف دراسته التي تمثلت في:

- إبراز أهمية وجود محاسبة مسؤولية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية.
- الوقوف على مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن لمحاسبة المسؤولية.
- تقديم مقترحات للتغلب على نقاط الضعف في تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات مكان الدراسة.

وكشفت نتائج الدراسة أن ثلث الشركات المشمولة في الدراسة لا تطبق محاسبة المسؤولية، ولا يوجد فيها هيكل تنظيمي واضح لمراكز المسؤولية ولا التخطيطية، ولا يوجد معايير للأداء مبنية على أساس علمي، إلا أن الباحث أوضح من خلال مقابلاته الشخصية مع المديرين الماليين في الشركات التي شملتها الدراسة أن لديهم الوعي الكافي بمحاسبة المسؤولية، ويدركون أهمية تطبيقها ومزاياها.

في ضوء استعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع محاسبة المسؤولية يمكن الإشارة إلى أن كثيراً من الباحثين قد تناولوا محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة الصناعية، وفي الدوائر والمؤسسات الحكومية، وهناك تشابه في المنهجية المستخدمة حيث اعتمدت معظم تلك الدراسات على الاستبانة ومنها ما تشابهت في نتائجها ومنها ما اختلفت كما في دراسة عبد الرازق ١٩٩٣ ودراسة جبريل ١٩٩٩. أما هذه الدراسة فهي مشابهة للدراسات السابقة من حيث المنهجية ولكن تختلف عنها في بيئة التطبيق فهي تطبق في مجال المستشفيات في البيئة السعودية وتختلف عنها من حيث تناولها المستشفيات (القطاع الصحي) الذي يعد من أهم القطاعات الخدمية في الاقتصاد السعودي. ومثل ذلك يؤكد على أهمية إجراء هذه الدراسة مما يساعد في معرفة مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية.

فرضيات الدراسة:

في ضوء ما عُرض من الدراسات السابقة والجانب النظري، فقد صيغت الفرضيات على النحو الآتي:

Ha: تطبق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية.

Ha : يوجد تحديد لمراكز المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في الهياكل التنظيمية للمستشفيات الخاصة السعودية .

Ha : يوجد موازنات تخطيطية تحدد نسب الإنجاز لكل مركز من مراكز المسؤولية على حدة في المستشفيات الخاصة السعودية .

Ha : تزيد درجة الأهمية للعوامل التي تحد من تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية عن متوسط أداة القياس .

منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة سيعتمد الباحث على المنهج التحليلي والوصفي ، المستند بشكل أساسي إلى معلومات مستقاة مباشرة من مسح ميداني لعينة تشمل فئات يقع على عاتقها الدور الرئيس في عملية تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية .

وقد صممّ الباحث لهذا الغرض استبانة مكونة من ثلاثة أقسام هدفت بشكل أساسي إلى معرفة مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة وفي ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة في هذا الخصوص ، فإنه يمكن الخروج بمجموعة من الاقتراحات والتوصيات التي نستطيع من خلالها الحد من العوامل التي تحد من تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية .

طريقة الدراسة والقياسات المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها الأربع ، قام الباحث بإعداد استمارة استبانة مكونة من ثلاثة أقسام رئيسية ، خُصص القسم الأول منها للمعلومات العامة عن المشاركين في الدراسة وهي تخص المستشفى مثل تاريخ التأسيس (عمر المستشفى) ، ورأس المال ، ووجود فروع للمستشفى ، والحصول على شهادة دولية مثل الأيزو ، أما المعلومات العامة التي تخص المجيب فهي ، المركز الوظيفي ، والخبرة ، والمؤهل العلمي ، والتخصص ، ولا شك أن الهدف في هذا القسم هو وصف العينة .

أما القسم الثاني فقد خصص لقياس محاسبة المسؤولية وتطبيقها في المستشفيات الخاصة السعودية ، واشتمل على ٤٦ سؤالاً .

أما القسم الثالث فقد تضمن عشرة أسئلة لقياس أهم العوامل التي تعوق أو تحد من تطبيق

محاسبة المسؤولية في المستشفى الذي يعمل بها المجيب . وقد استخدم الباحث مقياس ليكرت الذي تتراوح القياسات فيه بين خمس نقاط وتعني (بدرجة كبيرة جداً)، وبين نقطة واحدة وتعني (بدرجة قليلة جداً)، وذلك لتعبير المشاركين عن آرائهم في الاستمارة .

صدق أداة الدراسة وثباتها:

وضع الباحث في اعتباره التأكد من ثبات أداة القياس وصدقها قبل استخدامها في الدراسة . فقام باختبار المقياس على ٢٥ محاسباً واستخرج معامل الثبات له على أساس معامل كرونباك ألفا Cronbach Alpha، وعلى أساس سبيرمان براون التنبؤي Spearman Brown Reliability، وذلك عن طريق الاستعانة ببرامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية، كما قام الباحث بحساب معامل الثبات بطريقة إعادة الاختبار، حيث جرى إعادة المقياس على عينة الاختبار بعامل زمني مدته أسبوعان، ويبدو جلياً من الجدول رقم (١) أن معاملات الثبات تدل على الاستقرار والاعتمادية والاتساق إلى حد كبير .

الجدول رقم(١)

معاملات ثبات وصدق المقياس

الرقم	المجال	كروبنباك ألفا	سبيرمان التنبؤي	إعادة الاختبار	معامل الصدق
١	البيانات المرتبطة بالمستشفى	٠,٧٩٢	٠,٨٠١	٠,٨٨٦	٠,٧٨٥
٢	البيانات التي تتعلق بمحاسبة المسؤولية لدى المستشفى	٠,٨٢٣	٠,٨٢٩	٠,٨٦٤	٠,٧٤٧
٣	العوامل التي تحد من تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفى	٠,٨٤٢	٠,٨٤٧	٠,٨٤٩	٠,٧٢١

أما من ناحية صدق المقياس، فقد تم التأكد منه وفقاً للصدق المنطقي، والصدق الإحصائي، فبالنسبة للصدق المنطقي، فقد عرض المقياس على متخصصين لاستطلاع وجهة نظرهم واستقرائها في تناسق مضمون الجمل وتوافقها مع الغرض المراد تحقيقه من المقياس، أما بالنسبة للصدق الإحصائي، فقد حُسب عن طريق الجذر التربيعي لمعامل الثبات المستخرج بطريقة إعادة الاختبار ويوضح الجدول رقم (١) أن معامل الصدق مرتفع .

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المستشفيات الخاصة السعودية، والبالغ عددها ١٢٣ (مستشفى حسب الكتاب الإحصائي السنوي ١٤٢٦هـ)

عينة الدراسة:

أجريت الدراسة على عينة اختيرت عشوائياً قوامها ١١٠ من العاملين في مجال المحاسبة والشؤون المالية في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية، وذلك لدعم الثقة في المعلومات المجمعة بوساطة تعزيزها الاستبانة أي ما نسبته ٨٩,٤٪ من المجتمع الإحصائي وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي ٩٠ استبانة أي ما نسبته ٧٣,١٪ من مجتمع الدراسة.

المعالجة الإحصائية:

تمت المعالجة الإحصائية في هذه الدراسة من خلال برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية ***Statistical Package For Social Studies (SPSS)***

عرض نتائج الدراسة ومناقشتها :

القسم الأول من الاستبانة (المعلومات العامة)

أ- البيانات المتعلقة بالمستشفى

١- تاريخ التأسيس

تبين من تحليل الاستبانة أن غالبية المستشفيات التي شملتها الدراسة يزيد عمرها عن ٢٠ سنة، حيث بلغت نسبتها ٨٣,٧٥٪، وهذا يدل على أن هذه المستشفيات تأسست في ظل ظروف التطور التكنولوجي والإداري.

٢- رأس مال المستشفى

أظهرت الدراسة أن ٩٥٪ من المستشفيات التي شملتها الدراسة يزيد رأسمالها عن ٣٠ مليون ريال، وهذا يدل على كبر حجم المستشفيات محل الدراسة وضخامة تجهيزاتها وقدرتها على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وتوظيف المهارات والنظم المحاسبية بما يحقق أهداف تلك المستشفيات.

٣- فروع المستشفيات

كشفت الدراسة أن ٧٦٪ من المستشفيات التي شملتها الدراسة لا يوجد لها فروع أخرى، حيث إن وجود فروع للمستشفى يتطلب استخدام اللامركزية في الإدارة، وبمعنى آخر تطبيق محاسبة المسؤولية.

٤- الحصول على شهادات الأيزو أو غيرها

هناك ٨٢٪ من المستشفيات التي شملتها الدراسة حصلت على شهادات دولية مثل الأيزو أو ما يعادلها، ومما لا شك فيه أن من متطلبات الحصول على مثل هذه الشهادات تطبيق المنشأة أنظمة رقابية وإدارية ومحاسبية عالية المستوى، وتخدم أغراضها، وحصول المستشفى على مثل هذه الشهادات هو مؤشر على التنظيم الإداري السليم والنظام المحاسبي الجيد.

ب- البيانات المتعلقة بالمستجيبين

الجدول رقم(٢)

توزيع المستجيبين حسب العمر

العمر	العدد	النسبة	النسبة المجمعة
أكبر من ٤٠ سنة	٢٨	٣١,١	٣١,١
٣٠-٤٠ سنة	٥٠	٥٥,٦	٨٦,٧
أقل من ٣٠ سنة	١٢	١٣,٣	١٠٠
المجموع	٩٠	١٠٠	

يتبين من الجدول رقم(٢) أن معظم من قام بتعبئة الاستبانة تزيد أعمارهم على ٣٠ سنة وقد بلغت نسبتهم (٨٦,٧٪)، أما الذين تقل أعمارهم عن ٣٠ سنة فقد بلغت نسبتهم (١٣,٣٪)

الجدول رقم(٣)

توزيع المستجيبين حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة	النسبة المجمعة
مدير مالي	٤٠	٤٤,٤	٤٤,٤
مساعد مدير مالي	٢١	٢٣,٣	٦٧,٧
محاسب	١٤	١٥,٦	٨٣,٣
مدقق داخلي	١٥	١٦,٧	١٠٠
	٩٠	١٠٠	

يتضح من الجدول رقم(٣) أن غالبية من قام بتعبئة الاستبانة هم مديرون ماليون ومساعدوهم أو محاسبون أو مدققون داخليون، مما يدعم الثقة ويعززها في المعلومات المجموعة بوساطة الاستبانة

الجدول رقم(٤)

توزيع المستجيبين حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة	النسبة المجمعة
دكتوراه	١١	١٢,٢	١٢,٢
مؤهل مهني	٣٤	٣٧,٨	٥٠
ماجستير	١٦	١٧,٨	٦٧,٨
بكالوريوس	٢٧	٣٠	٩٧,٨
دبلوم	٢	٢,٢	١٠٠
	٩٠	١٠٠	

يظهر الجدول رقم(٤) أن أعلى نسبة وهي ٣٧,٨ ٪ يعملون في مجال محاسبة في المستشفيات الخاصة السعودية هم من حملة المؤهل المهني، بينما بلغت نسبة حملة البكالوريوس ٣٠ ٪، يليهم حملة الماجستير ١٧,٨٪، ثم حملة الدكتوراه ١٢,٢٪، وأخيراً حملة الدبلوم ٢,٢٪.

الجدول رقم(٥)

توزيع المستجيبين حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة	النسبة المجمعة
المحاسبة	٧١	٧٨,٩	٧٨,٩
إدارة مالية	٦	٦,٧	٨٥,٦
اقتصاد	٩	١٠	٩٥,٦
قانون	٤	٤,٤	١٠٠
أخرى	-	-	
	٩٠	١٠٠	

وتفيد المعلومات الظاهرة في الجدول رقم(٥) أن ما نسبته ٧٨,٩٪ من العاملين في مجال المحاسبة في المستشفيات الخاصة السعودية متخصصون في المحاسبة ويرى الباحث أن هذه النسبة عالية، ولها تأثير على نوعية الإجابة المقدمة نظراً لمعرفتهم، في حين بلغت نسبة تخصصات الإدارة المالية والاقتصاد والقانون ٦,٧٪، ١٠٪، ٤,٤٪ على الترتيب.

الجدول رقم(٦)

توزيع المستجيبين حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة	النسبة المجمعة
أكثر من ١٠ سنوات	٤٩	٥٤,٤	٥٤,٤
٦-١٠ سنوات	٢٧	٣٠	٨٤,٤
٥ سنوات فأقل	١٤	١٥,٦	١٠٠
المجموع	٩٠	١٠٠	

وفيما يتعلق بتوزيع المستجيبين حسب سنوات الخبرة يظهر الجدول رقم(٦) أن ما نسبته ٨٤,٤٪من الذين يعملون في المحاسبة في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية تزيد خبرتهم عن ٦ سنوات، وهذا يضفي على نتائج الدراسة الدقة نظراً لدقة المعلومات المجموعة، بينما بلغت النسبة ١٥,٦٪ للذين تبلغ خبرتهم ٥ سنوات فأقل.

القسم الثاني : تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية

الفرضية الأولى : تطبق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية . في هذا الجزء من الاستبانة ، ثم طرح ٤٦ سؤالاً بهدف معرفة مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية ، ومن ثم التعرف إلى العوامل التي تحد من تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية ، ومن أجل ذلك اعتمد على متوسط أداة القياس ، والتي على ضوئها يقارن الوسط الحسابي لكل سؤال مع متوسط أداة القياس الذي حُسب على النحو الآتي :

متوسط أداة القياس = مجموع الأوزان/ عدد الإجابات = ١٥/ ٥ = ٣

جدول رقم(٧)
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية مرتبة تنازلياً

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية في المستشفى	٤,٩٥	٠,٨٥
٢	يحّدد وصف كل وظيفة في المستشفى	٤,٨٨	٨٧ . ٠
٣	يوجد تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمستشفى	٤,٨٦	٨٧ . ٠
٤	يوجد تحديد للمسؤوليات في مراكز المسؤولية	٤,٥٨	٨٦ . ٠
٥	تقدم تقارير للمستويات الإدارية العليا عن أداء الأقسام عند الطلب	٤,٣٣	٠,٨٤
٦	لدى موظفي المستشفى الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بأعمال مركز المسؤولية	٤,٣٣	٠,٨٤
٧	تبوب التكاليف والإيرادات تبعا لمراكز المسؤولية	٤,٢٠	١,٢٠
٨	يوجد توحيد للأوامر الإدارية في مركز المسؤولية	٤,١٢	١,٠٢
٩	يؤدي كل قسم عمله في مكان واحد بحيث يتم الإشراف عليه بسهولة	٤,١٠	١,١٠
١٠	طبيعة العمل متجانسة في كل مركز المسؤولية	٣,٨٩	١,٨٦
١١	تعد تقارير الأداء بشكل واضح وسهل الفهم	٣,٨٢	١,٥٨
١٢	يوجد وصف واضح لمراكز المسؤولية بأنواعها في المستشفى	٣,٨٠	١,٥٧
١٣	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مركز المسؤولية	٣,٧٧	١,٥٨
١٤	وضوح السياسات والقواعد المحاسبية في المستشفى	٣,٧٥	١,٣٣
١٥	يراعى تسلسل السلم الوظيفي وخطوط السلطة في إعداد تقارير الأداء ورفعها	٣,٥٧	١,٣٣
١٦	العلاقة بين الأقسام والإدارات واضحة ويتم التنسيق البناء فيما بينها	٣,٥٥	٠,٨٩
١٧	تقدم تقارير للمستويات الإدارية العليا عن أداء الأقسام بشكل دوري	٣,٥٤	٠,٨٩
١٨	يفوض كل مدير مركز مسؤولية باتخاذ القرارات التي تخص مركزه	٣,٥٣	٠,٨٩
١٩	تبوب التكاليف والإيرادات حسب إمكانية التحكم بها من قبل مدير مركز المسؤولية	٣,٥١	٠,٨٩
٢٠	تنسجم معايير الأداء لكل مركز من مراكز المسؤولية	٣,٥١	٠,٨٩
٢١	يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات مع مراكز المسؤولية	٣,٤٩	٠,٩٠

٢٢	تحدد الأهداف المطلوبة من كل قسم في المستشفى على حدة	٣,٤٩	٠,٩٠
٢٣	لا تحتوي تقارير الأداء أياً من عبارات اللوم أو الزجر أو ما شابه ذالك	٣,٤٨	٠,٩٠
٢٤	تقيس تقارير الأداء نطاق المسؤولية المحدد لكل مركز مسؤولية	٣,٤٦	١,٠٠
٢٥	يوجد وصف للمعلومات التي يجب أن تتضمنها تقارير الأداء	٣,٤٠	١,١٩
٢٦	هناك تقييم دوري لأداء العاملين في مراكز المسؤولية	٣,٤٠	١,١٩
٢٧	تستخدم الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف في مراكز المسؤولية	٣,٣٩	١,٣٠
٢٨	شكل تقارير الأداء ثابت ولا يتم يغيّر باستمرار	٣,٣٨	١,٣٠
٢٩	يقاس الأداء الفعلي لكل مركز من مراكز المسؤولية على حده	٣,٣٧	١,٠٦
٣٠	يعتمد على مبدأ التكلفة الفعلية لقياس أداء الأقسام	٣,٣٦	١,٠٦
٣١	يتم اتخاذ قرار تصحيح الانحرافات المهمة	٣,٣٥	١,٠٧
٣٢	تتضمن تقارير الأداء وصفا مفصلا للأداء الفعلي والمخصص والانحراف بينهما	٣,٣٣	١,٠٤
٣٣	يحدد الشخص المسؤول عن الانحراف	٣,٢٧	١,٠٤
٣٤	تعطى أهمية لحجم الانحراف بقيمته أو كميته عند تحليله	٣,٢٧	١,٠٤
٣٥	يوجد نظام حوافز في المستشفى يحث العاملين على تحقيق الأهداف والوصول إلى الأداء المخطط	٣,٢٥	١,٢٦
٣٦	تؤخذ التدابير اللازمة لمنع حدوث الانحراف مستقبلا	٣,٢٥	١,٢٦
٣٧	تغيّر الموازنات التخطيطية لمواجهة التغيرات الطارئة عندما تدعو الحاجة لذلك	٣,٢٣	١,٠٠
٣٨	يخصص كل مدير مركز مسؤولية الوقت الكافي لأعمال التخطيط	٣,٢٢	١,٠٠
٣٩	يوازن الأداء الفعلي بالمخطط لغايات تحديد الانحراف	٣,٢١	٠,٩٨
٤٠	يراعى في إعداد الموازنات التخطيطية إمكانية قيام العاملين بها وتحقيقها	٣,١٩	٠,٩٨
٤١	يتم ربط التكاليف والإيرادات بالموظفين الذين خضعت لرقابتهم	٣,١٩	٠,٩٨
٤٢	يتم إعداد معايير الأداء من قبل العاملين كافة في مراكز المسؤولية	٣,١٢	٠,٩٨
٤٣	تستخدم النسب المالية المختلفة لغايات تقييم أداء مراكز المسؤولية	٣,١٠	١,٠٤
٤٤	تدرس أسباب الانحرافات	٣,١٠	١,٠٤
٤٥	تحلل الانحرافات وتفسر	٣,٠٩	١,٠٦
٤٦	تستخدم أساليب التحليل والإيضاح بالرسم البياني لتقارير الأداء	٢,٨٥	١,٣٤
	المتوسط الحسابي لإجمالي التطبيق	٧٢,١٠	٠,٩٦

يتضح من الجدول رقم(٧) أن المتوسط الحسابي لجميع الأسئلة المطروحة في هذا القسم من الاستبانة أكبر من المتوسط الحسابي لأداة القياس وهو ٣ لجميع الأسئلة باستثناء السؤال رقم ٤٦ الذي بلغ متوسطه الحسابي ٢,٨٥ وانحرافه المعياري ١,٣٤ ، وهذه النتيجة تشير إلى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية بدرجة كبيرة جداً، كما يلاحظ من الجدول رقم(٧) أن نسبة المتوسط الحسابي للفرضية الأولى التي تتعلق بتطبيق محاسبة المسؤولية تمثل ٧٢,١٪ وهي نسبة جيدة، وأن الانحراف المعياري بلغ ٩٦,٠ وهذا يدل على اتفاق آراء المستجيبين حول تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية. واستناداً إلى النتائج الظاهرة في الجدول رقم (٧)، فقد أجرى الباحث One Sample T. test للتحقق من معنوية درجة تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية عند مستوى معنوية ٠,٠٥ ، ويُظهر الجدول رقم(٨) نتيجة اختبار الفرضية الأولى:

الفرضية الأولى:

H0 : - لا تطبق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية.

Ha : - تطبق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية.

الجدول رقم(٨)

التحقق من معنوية درجة تطبيق محاسبة المسؤولية

في المستشفيات الخاصة السعودية

نتيجة اختبار الفرضية الأولى:

T المحسوبة	T الجدولية	T SIG	نتيجة الفرضية العدمية H0
٧,١٨٢	١,٩٨٤	صفر	رفض

قاعدة القرار: تقبل الفرضية العدمية H0 إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض الفرضية العدمية H0 إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من الجدولية.

تؤكد نتيجة اختبار T الظاهرة في الجدول رقم (٨) الذي أجري للتحقق من معنوية درجة تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية، حيث بلغت قيمة T- المحسوبة ٧,١٨٢، وهي أكبر من القيمة الجدولية البالغة ١,٩٨٤ ، ومستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ ، ووفقاً لقاعدة القرار تقبل صحة الفرضية الأولى Ha "تطبيق محاسبة المسئولية في المستشفيات الخاصة السعودية.

الفرضية الثانية:

يوجد تحديد لمراكز المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في الهياكل التنظيمية للمستشفيات الخاصة السعودية .

الجدول رقم(٩)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على وجود تحديد لمراكز المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في الهياكل التنظيمية للمستشفيات الخاصة مرتبة تنازلياً

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية في المستشفى	٤,٩٥	٠,٨٥
٢	يحدد وصف لكل وظيفة في المستشفى	٤,٨٨	٠,٨٧
٣	يوجد تقسيم واضح لمراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمستشفى	٤,٨٦	٠,٨٧
٤	يوجد تحديد للمسؤوليات في مراكز المسؤولية	٤,٥٨	٠,٨٦
٥	تقدم تقارير للمستويات الإدارية العليا عن أداء الأقسام عند الطلب	٤,٣٣	٠,٨٤
٦	لدى موظفي المستشفى الكفاءة والخبرة الكافية للقيام بأعمال مركز المسؤولية	٤,٣٣	٠,٨٤
٧	تبوّب التكاليف والإيرادات تبعا لمراكز المسؤولية	٤,٢٠	١,٢٠
٨	يوجد توحيد للأوامر الإدارية في مركز المسؤولية	٤,١٢	١,٠٢
٩	يؤدي كل قسم عمله في مكان واحد بحيث يتم الإشراف عليه بسهولة	٤,١٠	١,١٠
١٠	طبيعة العمل متجانسة في كل مراكز المسؤولية	٣,٨٩	١,٨٦
١١	تعد تقارير الأداء بشكل واضح وسهل الفهم	٣,٨٦	١,٥٨
١٢	يوجد وصف واضح لمراكز المسؤولية بأنواعها في المستشفى	٣,٨٠	١,٥٧
١٣	يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مركز المسؤولية	٣,٧٧	١,٥٨
١٤	وضوح السياسات والقواعد المحاسبية في المستشفى	٣,٧٥	١,٣٣
١٥	يراعى تسلسل السلم الوظيفي وخطوط السلطة في إعداد تقارير الأداء ورفعها	٣,٥٧	١,٣٣
	نسبة المتوسط الحسابي الإجمالي	٧٨,١٧٪	٠,٨٣

يبين جدول رقم (٩) أن المتوسط الحسابي للأسئلة التي طرحت على عينة الدراسة والخاصة بوجود تحديد لمراكز المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في الهياكل

التنظيمية للمستشفيات الخاصة، هو أكبر من متوسط أداة القياس(٣)، وهذا يعني أن مراكز المسؤولية موجودة بدرجة كبيرة جداً، ومراكز المسؤولية هي من مقومات محاسبة المسؤولية، بلغت نسبة متوسطها الحسابي ٧٨,١٧٪. كما يلاحظ من الجدول أن معظم المستشفيات الخاصة التي شملتها الدراسية تقوم بتبويب التكاليف والإيرادات تبعاً لمراكز المسؤولية، وهذا ما يشير إليه السؤال السابع حيث بلغ متوسطه الحسابي ٤,٢٠ وانحرافه المعياري ١,٢٠. واستناداً إلى النتائج الظاهرة في الجدول رقم (١٠)، وهو ما تم تأكيده من خلال اختبار (T–test) الظاهر في الجدول رقم(١٠) الذي أجري للتحقق من معنوية درجة الموافقة، فإن المشاركين يؤكدون وجود تحديد لمراكز المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في الهياكل التنظيمية للمستشفيات الخاصة السعودية.

جدول رقم(١٠)

التحقق من معنوية درجة الموافقة على وجود تحديد لمراكز المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في الهياكل التنظيمية للمستشفيات الخاصة السعودية

نتيجة اختبار الفرضية الثانية:

T المحسوبة	T الجدولية	T SIG	نتيجة الفرضية العدمية
٨,٩٩٥	١,٩٨٤	صفر	رفض

يتبين من الجدول رقم (١٠) أن قيمة T- المحسوبة ٨,٩٩٥ وهي أكبر من قيمة T الجدولية ١,٩٨٤ ومستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ ووفقاً لقاعدة القرار تقبل صحة الفرضية الثانية Ha يوجد تحديد لمراكز المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في الهياكل التنظيمية للمستشفيات الخاصة السعودية.

وبخصوص الفرضية الثالثة: يوجد موازنات تخطيطية تحدد نسب الإنجاز لكل مركز من مراكز المسؤولية على حدة في المستشفيات الخاصة السعودية.

فقد أختبرت هذه الفرضية من خلال ١١ سؤالاً من أسئلة الاستبانة، والجدول رقم(١١) يوضح النتائج:

الجدول رقم(١١)
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على وجود موازنات تخطيطية تحدد نسب الانجاز لكل مركز من مراكز المسؤولية على حده في المستشفيات الخاصة السعودية مرتبة تنازلياً

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	تستخدم الموازنات التخطيطية في تخطيط الإيرادات والتكاليف في مراكز المسؤولية	٣,٣٩	١,٣٠
٢	تنسجم معايير الأداء لكل مركز من مراكز المسؤولية	٣,٥١	٠,٨٩
٣	تحدد الأهداف المطلوبة من كل قسم في المستشفى على حده	٣,٤٩	٠,٩٠
٤	يقاس الأداء الفعلي لكل مركز من مراكز المسؤولية على حده	٣,٣٧	١,٠٦
٥	يتم الاعتماد على مبدأ التكلفة الفعلية لقياس أداء الأقسام	٣,٣٦	١,٠٦
٦	وضوح السياسات والقواعد المحاسبية في المستشفى	٣,٧٥	١,٣٣
٧	يتم إعداد معايير الأداء من قبل كافة العاملين في مراكز المسؤولية	٣,١٢	٠,٩٨
٨	يراعى في إعداد الموازنات التخطيطية إمكانية قيام العاملين بها وتحقيقها	٣,١٩	٠,٩٨
٩	يستخدم النسب المالية المختلفة لغايات تقييم أداء مراكز المسؤولية	٣,١٠	١,٠٤
١٠	يتم ربط التكاليف والإيرادات بالموظفين الذين خضعت لرقابتهم	٣,١٩	٠,٩٨
١١	تغير الموازنات التخطيطية لمواجهة التغيرات الطارئة عندما تدعو الحاجة لذلك	٣,٢٣	١,٠٠
	نسبة المتوسط الحسابي الإجمالي للتطبيق	٦٦,٧٢٪	٠,٩٧

يُظهر الجدول رقم(١١) نسبة المتوسط الحسابي الإجمالي للتطبيق ٦٦,٧٪، وهي نسبة مقبولة، وانحرافها المعياري ٠,٩٧، وهذا يدل على وجود اتفاق في آراء المستجيبين على وجود موازنات تخطيطية تحدد نسب الإنجاز لكل مركز من مراكز المسؤولية على حدة في المستشفيات الخاصة السعودية، كما يلاحظ من الجدول رقم(١١) أن المتوسط الحسابي للأسئلة المتعلقة بالفرضية الثالثة تتراوح بين (٣,٧٥ - ٣,١٠)، ويزيد عن متوسط أداة القياس(٣)

واستناداً إلى النتائج الظاهرة في الجدول رقم (١١)، وهو ما تم تأكيده من خلال اختبار "ت" (T-test) الظاهر في الجدول رقم (١٢) الذي أجري للتحقق من معنوية درجة الموافقة. فإن إجابة المشاركين تؤكد وجود موازنات تخطيطية تحدد نسب الإنجاز لكل مركز من مراكز المسؤولية على حدة في المستشفيات الخاصة السعودية.

جدول رقم(١٢)

التحقق من معنوية درجة الموافقة على وجود موازنات تخطيطية تحدد نسب الإنجاز لكل مركز من مراكز المسؤولية على حدة في المستشفيات الخاصة السعودية

نتيجة اختبار الفرضية الثالثة:

قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	T SIG	نتيجة الفرضية العديمة H0
٢,٦٢٨	١,٩٨٤	٠,٠٠١	رفض

تُظهر نتائج اختبار (One Sample T-test) أن قيمة T المحسوبة = ٢,٦٢٨ ، وهي أكبر من قيمتها الجدولية ١,٩٨٤ ، وعند تطبيق قاعدة القرار على هذه النتيجة ترفض الفرضية العدمية H٠ ، وتقبل الفرضية البديلة Ha التي تنص على أنه "يوجد موازنات تخطيطية تحدد نسب الإنجاز لكل مركز من مراكز المسؤولية على حدة في المستشفيات الخاصة السعودية

القسم الثالث: العوامل التي تحد من تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفى

الجدول رقم(١٣)

المتوسطات الحسابية والانحرافات للعوامل التي تحد من تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية مرتبة تنازلياً

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	أن تكلفة تطبيق محاسبة المسؤولية واحده من أهم محددات تطبيقها في المستشفى	٣,٩٨	٠,٤٩
٢	الهيكل التنظيمي لدى المستشفى لا يسمح بتطبيق محاسبة المسؤولية	٣,٨٨	٠,٨٢
٣	عدم وجود رغبة لدى الإدارة العليا بقبول نظام محاسبة المسؤولية	٣,٧٩	٠,٧٩
٤	اشتراك مراكز مسؤولية عدة في استخدام أصول المستشفى	٣,٧٩	٠,٧٩
٥	صعوبة تغيير النظام المحاسبي الحالي	٣,٦٩	٠,٦٩
٦	عدم وجود نظام محاسبي متكامل لتطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفى	٣,٦٢	٠,٦٢

٧	عدم توفير المعلومات المحاسبية الكفيلة لتطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفى	٣,٥٣	٠,٥٣
٨	عدم توافر نظام تقارير يقيس أداء الأفراد في المستشفى	٣,٣٠	٠,٣٠
٩	صعوبة إيجاد واحتساب سعر تحويل بين مراكز المسؤولية المختلفة	٣,٢٠	٠,٢٠
١٠	عدم توافر المهارات والكفاءات القادرة على تطبيق محاسبة المسؤولية	٣,٠٢	٠,٠٢
	نسبة المتوسط الحسابي الإجمالي	٧٠,٨٨٪	٠,٨٥

يتضح من الجدول رقم(١٣) أن جميع العوامل التي تحد من تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية تبلغ أهميتها أكبر من المتوسط الحسابي لأداة القياس (٣)، وقد تراوح المتوسط الحسابي للعوامل ما بين (٣,٠٢-٣,٩٨)، وقد جاء في المرتبة الأولى من حيث الأهمية عامل تكلفة تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا العامل ٣,٩٨، وكان أقل هذه العوامل أهمية هو عامل توافر المهارات والكفاءات القادرة على تطبيق محاسبة المسؤولية حيث بلغ متوسطه الحسابي (٣,٠٢) ويرى الباحث أن هذه الدرجة قليلة الأهمية، لأن المملكة العربية السعودية يتوافر فيها كفاءات ومهارات قادرة على تطبيق محاسبة المسؤولية، وتتلقى دورات تدريبية مكثفة، وتواكب كل ما هو حديث، لأن جميع القطاعات في المملكة تهتم بتدريب الموظفين بشكل كبير جداً. واستناداً إلى النتائج الظاهرة في الجدول رقم (١٣)، فقد استخدم الباحث اختبار Sign للتعرف إلى مستوى المعنوية التي يمكن عندها القول بأن المتوسط الحسابي للعوامل التي تحد من تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية في الجدول رقم(١٣) الوارد في البحث يزيد على مستوى (٣) عند مستوى معنوية ١٪، وعليه فإن أهمية جميع العوامل التي تحد من تطبيق محاسبة المسؤولية الواردة في الجدول رقم(١٣) من هذه الدراسة تزيد عن المتوسط من وجهة نظر عينة الدراسة. وقد استخدم الباحث المتوسط الحسابي لأغراض ترتيب العوامل حسب أهميتها، وبناء على ذلك يمكن قبول صحة الفرضية البديلة Haالرابعة من الدراسة التي تنص على أن درجة الأهمية للعوامل التي تحد من تطبيق محاسبة المسؤولية تزيد في المستشفيات الخاصة السعودية عن متوسط أداة القياس البالغ ٣.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات:-

في ضوء نتائج الدراسة ومناقشتها توصل الباحث إلى الاستنتاجات الآتية:

تطبق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية التي شملتها الدراسة بدرجة كبيرة جداً، حيث بلغت نسبة المتوسط الحسابي لإجمالي التطبيق ١٠ ,٧٢٪، وهذا يعني أنه يوجد في مثل هذه المستشفيات هيكل تنظيمي واضح، ووصف واضح لمراكز المسؤولية المختلفة، ومدير مختص لكل مركز مسؤولية وتحديد للمسؤوليات في مراكز المسؤولية.

يوجد تحديد لمراكز المسؤولية في المستويات الإدارية المختلفة في الهياكل التنظيمية للمستشفيات الخاصة السعودية، وقد بلغت نسبة المتوسط الحسابي الإجمالية ١٧ ,٧٨٪، ويلاحظ أن هناك نسبة ٨٣ , ٢١٪ من عينة الدراسة لديها قصور في تحديد مراكز المسؤولية، علماً بأن مراكز المسؤولية من أساسيات محاسبة المسؤولية ومقوماتها.

يوجد موازنات تخطيطية تحدد نسب الانجاز لكل مركز من مراكز المسؤولية على حده في المستشفيات الخاصة السعودية التي شملتها الدراسة؛ إذ بلغت نسبة المتوسط الحسابي لإجمالي التطبيق ٧٢٪, ٦٦، وهي نسبة مقبولة وانحرافها المعياري ٩٧ , ٠، وهذا يدل على اتفاق آراء المستجيبين على وجود الموازنات التخطيطية في المستشفيات الخاصة السعودية.

هناك عوامل تحد من تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية يتراوح متوسطها الحسابي ما بين (٠٢ , ٣-٩٨ , ٣)، وجميعها يزيد متوسطها عن متوسط أداة القياس (٣) ومن أهمها:

أ) تكلفة تطبيق محاسبة المسؤولية.

ب) عدم وجود رغبة للإدارة العليا بقبول نظام محاسبة المسؤولية.

ج) اشتراك مراكز مسؤولية عدة في استخدام أصول المستشفى.

التوصيات

بناء على ما تقدم يوصى الباحث بما يأتي :

- تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية بالشكل السليم في المستشفيات التي لديها قصور في تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية مثل إعداد هيكل تنظيمي واضح . وتحديد عمل كل مركز مسؤولية بشكل دقيق وواضح .
- وضع نظام حوافز للعاملين في المستشفيات الخاصة السعودية لحثهم على الوصول إلى الأداء المخطط .
- إيجاد نظام محاسبي يقوم بتوزيع الأصول المشتركة في حال قيام أقسام عدة بالاستفادة منها .

المراجع

المراجع العربية:

- أبو زيد، كمال، محاسبة التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات، دار الجامعة، الجديدة: الإسكندرية ٢٠٠٢ م.
- أبو نصار، محمد – المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر ط١ – ٢٠٠٣ م.
- الشامي، مصطفى نبيل علي "المحاسبة بالمسؤولية نظام للمعلومات في ظل مفهوم التنظيم الحديث والمحاسبة الإدارية / للرقابة وتقييم الأداء المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، عين شمس العدد(٢) ١٩٩١.
- الطراونة، تحسين، اللوزي سليمان، دراسة ميدانية لواقع الرقابة الإدارية كما يراها العاملون في الدوائر الحكومة في محافظة الطفيلة"، مؤته للبحوث والدراسات، المجلد العاشر، العدد السادس، كانون أول، ١٩٩٥.
- الوابل، وابل بن علي – المحاسبة الإدارية – دار وابل للنشر ٢٠٠٥ م.
- جبريل، نائل عبد الله حسين – محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية: دراسة ميدانية رسالة ماجستير غير منشورة – جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ١٩٩٩.
- ظاهر، أحمد حسن– المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر ط١، ٢٠٠٢ م.
- عبد الرزاق، حارث حسن، مدى استخدام المعلومات المحاسبية في القرارات المتعلقة بوظيفتي التخطيط والرقابة – رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، كلية الدراسات العليا ١٩٩٣.
- نور، أحمد، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية – الإسكندرية: ٢٠٠٥.

المراجع الانجليزية:

- *Bhabatosh Banerjee. Financial Policy and 'Management Accounting' 7TH Edition- Prentice – Hall of India Private Limited New Delhi- 2007 PP. 577-580.*
- *Garrison Ray H. and Eric W. Noreen- , 'Managerial Accounting' 10th edition N.Y. Irwin 2003 P327.*
- *Gerald, Marris F. 'Owning the Numbers' –P. CFO, Vol. 11, Issue 3, March 1995 PP 72-76.*
- *Horngren, Charles. T. George Foster and Srikant. M Dater. Cost Accounting A Managerial Emphasis. 11th Edition N. Y. Prentice – Hall 2003 PP. 197-200.*
- *Horngren, Charles. T. Managerial Accounting. 7th Edition Prentice – Hall International 1991 PP233-235.*
- *Keeting, Scott. A. 'Determinants of Divisional Performance Evaluation Practice ' Journal of Accounting & Economics Vol. 24, No.3, Dec 1997, PP 243-269.*
- *SM1TH Jack, Managerial Accounting' 'MC Gaw-Hill book Com. 1998 USA. PP 308-311*
- *Wing, Yau Shiu 'Variance Reporting 'Management Accounting: Magazine for Chartered Accountants, Vol. 74 Issue 9, oct 96. PP 52-59.*
- *Ronald W. Hilton, 'Managerial Accounting' Irwin MC Graw – Hill 4th Edition 1999 P484.*